JURISPRUDENCIA

Sentencia 1086 del Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas de fecha 16/02/05.

La operación aduanera de importación

"Observa este juzgador, a la luz de lo dispuesto en la Ley Orgánica de Aduanas, que la importación consiste en la introducción voluntaria a título definitivo, es decir, para uso y consumo, de mercancías (bienes muebles) extranjeras al territorio aduanero nacional, siguiendo al respecto el procedimiento legalmente establecido. De allí que sus principales características son, en primer lugar, que la introducción debe ser necesariamente voluntaria, esto es, que tiene que ser la consecuencia de un acto deliberado o del consentimiento legítimamente expresado, razón por la cual no admite presunciones de ninguna especie (artículo 27 de la Ley Orgánica de Aduanas, *rationae temporis*, hoy artículo 30). En segundo lugar, que el ingreso de las mercancías al territorio nacional se efectúe a título definitivo, para uso y consumo, en este caso lo esencial es que dicho uso y consumo sea la finalidad de la operación aduanera, traducido en una permanencia irreversible de los bienes mediante su nacionalización. Por tal razón, no constituyen jamás importaciones las mercancías que ingresan al territorio aduanero nacional bajo el régimen aduanero denominado admisión temporal, sea este simple o para el perfeccionamiento activo, así como las mercancías de tránsito, trasbordo o provisiones de a bordo. En tercer lugar, los efectos o bienes tienen que ser de origen extranjero (artículo 33 de la Ley Orgánica de Aduanas, *rationae temporis*, hoy artículo 39). Finalmente, la introducción de los bienes al territorio aduanero nacional debe realizarse mediante el procedimiento legalmente establecido, motivo por el cual no se pueden

considerar como importaciones los casos de contrabando. Es importante destacar, que la importación, exportación y tránsito, constituyen las operaciones aduaneras a las cuales puede ser sometida una mercancía y, de igual manera, son los únicos hechos generadores de gravámenes aduaneros (artículo 82 de la Ley Orgánica de Aduanas), con base a lo dispuesto en el artículo 224 de la Constitución de 1.961,
rationae temporis
, (hoy artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela), en concordancia a lo establecido en el artículo 4° del Código Orgánico Tributario de 1.994, rationae temporis, (hoy artículo 3° del Código Orgánico Tributario de 2.001).

En este orden de ideas, en el caso de las importaciones, el artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas establece que las mercancías causarán el impuesto y estarán sometidas al régimen aduanero vigente para la fecha de su llegada, a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada.

Al respecto, explica Bielsa, citando a Jeze, que "...el hecho generador del impuesto es la realización de todas las condiciones de la imposición. Coincidiendo la Ley que impone el tributo y el hecho o acto que genera el impuesto, se opera el nacimiento de la obligación. **El crédito fiscal no se hace exigible con la mera llegada de las mercancías a las oficinas aduaneras**
, ya que son necesarios determinados requisitos, y hasta que ellos concurran, el Estado sólo tiene
una mera pretensión al tributo
, que se traduce en un poder de retención de las mercancías."

Según A. Cutrera, Principii di Diritto e Política Doganabe, "...para que pueda hablarse de un crédito en favor del Estado, se requiere: a) que las mercaderías extranjeras vengan **destinada s al consumo**
en el interior del territorio aduanero del Estado (Importación)... (...) Ahora bien, ¿cómo se configura esa expresión de voluntad de destinar las mercancías al consumo? Podemos responder afirmando que
la presentación de la declaración aduanera
indica el propósito de dar a las mercancías ese destino."

Al efectuar una interpretación de la norma citada *ut supra*, conforme a los métodos admitidos en derecho, se puede concluir, sin lugar a dudas, que la llegada de una mercancía a la zona primaria (o zona aduanera) de cualquier aduana habilitada para la operación de importación, no hace surgir por si misma el nacimiento de la obligación aduanera, pues debe existir un hecho generador del impuesto.

La interpretación y alcance del artículo 86 de la Ley Orgánica de Aduanas, debe entenderse solamente referido a la determinación *prima facie* del régimen legal, es decir, al universo de las restricciones aplicadas a las mercancías objeto de operación aduanera y del régimen tarifario, que conforman el ***régimen jurídico aduanero*** al que quedará sometida una mercancía, en caso de verificarse el ingreso a título definitivo o importación de los bienes, mediante la aceptación de la consignación o declaración de los efectos ante la autoridad aduanera competente.

Bajo esta premisa, sin perjuicio de las excepciones que la propia Ley Orgánica de Aduanas establece, las operaciones de importación, exportación y tránsito de mercancías efectuadas en el territorio aduanero nacional, estarán sujetas al régimen legal (restricciones) y pago de los gravámenes aduaneros que autoriza la precitada Ley, entendiendo como tales impuestos, tasas y recargos, en los términos que ésta prevé; así, la tarifa aplicable para la determinación del impuesto correspondiente será la fijada en el Arancel de Aduanas. Asimismo, quedará reservada ***única y exclusivamente a dicho instrumento***, la clasificación de las mercancías objeto de operaciones aduaneras según su tipología, vale decir, gravadas, no gravadas, prohibidas, reservadas y sometidas a otras restricciones, registros u otros requisitos (artículos 82 y 83 del texto aduanero, rationae temporis, hoy artículos 82 y 84).

Por su parte, la calificación de las mercancías dentro de las clasificaciones anteriores solamente podrá verificarse a través del citado Arancel de Aduanas, ***siendo absolutamente nula la calificación que no cumpla con dicha formalidad***
; así, tal previsión se encuentra íntimamente vinculada con la seguridad jurídica tanto de los contribuyentes como de la propia Administración Aduanera, a quien en definitiva toca interpretar y aplicar dicho arancel,
impidiendo de esta forma que exista una diversidad de regulaciones sobre la materia en otros instrumentos distintos a éste
.

Ahora bien, en dicho texto legal se encuentran comprendidas todas las mercancías objeto de comercio exterior, ***correspondiendo a cada bien una y solo una clasificación arancelaria*** en atención al tipo de mercancía de que se trate, independientemente de que en el momento de su individualización en el Arancel de Aduanas, atendiendo al bien mueble objeto de operación aduanera, específicamente al formularse la declaración de aduanas o en el reconocimiento, pudiese ser susceptible de diversos criterios de clasificación.

Al respecto, el artículo 44 de la Ley Orgánica de Aduanas, *rationae temporis*, (hoy artículos 49 y 50) establece que "
El reconocimiento consistirá en la determinación del régimen jurídico al que se encuentran sometidas las mercancías. En este acto ...omissis... se establecerá a la vez la existencia y estado físico de los efectos.
", es decir, que en el reconocimiento físico de las mercaderías sometidas a operación aduanera se deberá comprobar y examinar los bienes, así como el estado en que se encuentren, haciendo caso omiso del estado en que pudieran haberse encontrado antes de la realización de dicho procedimiento, desestimando las características que pudieran tener en el futuro por eventuales operaciones de transformación, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación o cualquier otra manipulación.

En otras palabras, el legislador patrio ha establecido que las mercancías se clasifican arancelariamente tomando en cuenta única y exclusivamente las características que tienen para el momento del reconocimiento, resultando irrelevantes las cualidades que pudieran haber tenido antes o pudieran tener en el futuro, situación esta que permite corroborar el hecho de que ***la llegada de una mercancía a la zona primaria de una aduana habilitada para la operación aduanera de importación, solo está referida a una determinación prima facie del régimen legal y tarifario***, ya que las mercancías, a voluntad de sus propietarios, pueden ser objeto de importación o, en su defecto, destinadas a su reexportación, ingreso a depósito aduanero In Bond, admisión temporal, reembarque, etc., en cuyos últimos supuestos no se configura nacimiento de obligación impositiva alguna.

Para ilustrar este aserto, veamos el último párrafo de las Consideraciones Generales del Capítulo 01 del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías:

«Los animales muertos durante el transporte se clasifican en una de las partidas Nos. 02.01 a 02.05, 02.07 ó 02.08, si se trata de especies comestibles y se reconocen apropiadas para la alimentación humana. En caso contrario, se clasifican en la partida 05.11»

En virtud de la consideración transcrita, si un toro correspondiente a la subpartida arancelaria 0102.90 muere durante el transporte y, en consecuencia, tuviera condición de muerto para el momento del reconocimiento, ya no se podría clasificar en dicha partida 01.02, pues aun cuando esa fuera la partida arancelaria que le correspondía antes del deceso, la muerte acaecida en un momento anterior al reconocimiento modifica la ubicación arancelaria aplicable.

Para continuar en este orden de ideas, supongamos que es presentada al reconocimiento una vaca en evidente estado de preñez y próxima al alumbramiento; obligado como está el reconocedor al conteo de las mercancías, por imperativo contenido en el artículo 45 de la Ley Orgánica de Aduanas, *rationae temporis*, (hoy artículo 50), ¿Podría afirmar que son dos (2) y no uno (1) el número de semovientes sometidos a su observación?

El reconocimiento se efectúa en un momento de la magnitud *tiempo*. Las características que muestren las mercancías en ese momento -y no en ningún otro- son las que deben tomarse en cuenta para efectuar la correspondiente clasificación arancelaria.

Todo hecho futuro es por definición incierto, es decir, no seguro o ignorado. Clasificar tomando en cuenta hechos no acaecidos y que, por lo tanto, pudieran no acaecer jamás, daría lugar a múltiples errores y a situaciones verdaderamente absurdas, pues el consignatario en disfrute de su derecho de propiedad constitucionalmente establecido, puede dar a los bienes que sometió a potestad aduanera, el más insólito destino.

Con base a la normativa jurídica precitada, considera este juzgador importante resaltar, que la operación aduanera de importación se efectúa, entre otros, con base a los siguientes principios, en primer lugar, que cada documento de transporte (conocimiento de embarque, guía aérea, carta porte internacional y guía de encomienda, según sea el caso), siempre se corresponderá con una y sola una declaración de aduanas, excepción hecha de las mercancías procedentes de un Depósito Aduanero In Bond. En segundo lugar, que el documento de transporte no permite su fraccionamiento o acumulación con otros a los fines de efectuar la declaración de aduanas, con excepción de aquellas mercancías a ser nacionalizadas que procedan de un régimen de admisión temporal y, en último lugar, como ha sido desarrollado de manera extensa en párrafos precedentes, las mercancías se clasificarán arancelariamente conforme sean presentadas al reconocimiento."

< Regresar **Indice Alfabetico**